

Máster de Contabilidad y Fiscalidad

Título: La interposición de sociedades como un mecanismo lícito de planificación fiscal: límites y criterios interpretativos.

Autoría: Júlia Lebrón Farré

Tutoría: Joan - Anton Abad Ribalta

Departamento: Economía

Curso académico: 2018 - 2019



Facultat
d'Economia
i Empresa
Universitat de Barcelona



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

Facultat d'Economia
i Empresa

RESUMEN Y PALABRAS CLAVE

RESUMEN. En los últimos años, se han incrementado las regularizaciones por parte de la Administración sobre las sociedades interpuestas, a fin de verificar la existencia de simulación ante dichas estructuras. No obstante, aunque la interposición de sociedades puede ser una estructura lícita y válida, muchos contribuyentes la utilizan con un único objetivo, eludir los altos tipos impositivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para beneficiarse del tipo general fijo del Impuesto sobre Sociedades. Por ello, dicha interposición puede dar lugar a abusos que deberán ser combatidos mediante el régimen de operaciones vinculadas y la doctrina del levantamiento del velo. Sin embargo, se debe establecer un posicionamiento claro y conciso de las actuaciones ante dichas estructuras.

PALABRAS CLAVE

- Simulación
 - Economía de opción
 - Interposición
 - Levantamiento del velo
 - Operación vinculada
-

ÍNDICE

1. Introducción.....	4
2. Antecedentes	6
2.1. Régimen de Transparencia Fiscal	6
2.2. Modificación parcial del Régimen y su posterior derogación.....	8
3. Conceptos afectos a las Sociedades Interpuestas	10
3.1. Ejercer la actividad mediante Sociedad Mercantil o Empresario Individual	10
3.2. Sociedades Interpuestas	11
3.2.1. Ejemplo real de la estructura con Sociedad Interpuesta y sus beneficios fiscales	12
4. Las Sociedades Interpuestas y la Doctrina Tributaria	14
4.1. Economía de Opción	15
4.2. Simulación en relación con las Sociedades Interpuestas.....	16
4.3. Uso de las presunciones en la Simulación	17
4.4. Demostración de la existencia de Simulación Absoluta	18
4.5. Demostración de la existencia de Simulación Relativa.....	19
5. Posicionamiento jurisprudencial frente a Interposición de Sociedades Profesionales .	21
5.1. Afirmación de Simulación Absoluta	21
5.1.1. Indicios atribuidos a las Sentencias que afirman la Simulación Absoluta.....	24
5.2. Validez de la Interposición	25
5.2.1. Indicios atribuidos a las Sentencias que afirman la Simulación Relativa	28
6. Efectos fiscales derivados de la Simulación	29
6.1. Levantamiento del Velo	29
6.1.1. Regularización frente al Levantamiento del velo	30
6.2. Aplicación de la normativa sobre Operaciones Vinculadas.....	31
6.2.1. Regularización frente las Operaciones Vinculadas.....	33
7. Ejemplos prácticos frente al uso de las sociedades interpuestas.....	34
8. Conclusiones	40
9. Bibliografía	43

1. INTRODUCCIÓN

Durante los últimos años, la Administración Tributaria, parece haber puesto el punto de mira sobre las sociedades interpuestas. Un tipo de sociedad que, en muchos casos, se ha utilizado de forma fraudulenta para tributar como persona jurídica, aquellos beneficios que realmente corresponden al rendimiento de actividades profesionales, realizadas por personas físicas.

En otros casos, la interposición de este tipo de sociedades puede estar justificada, aunque en ocasiones, no se ajuste a lo que dicta estrictamente la ley.

Así, este estudio, pretende establecer unas pautas cuya finalidad sea comprender en qué casos está justificada la interposición de este tipo de sociedades o, por el contrario, se está haciendo uso ilícito de las mismas.

Por ende, se realizará un análisis exhaustivo sobre la jurisprudencia dictada por los Tribunales en los últimos años, con el propósito de esclarecer todos los conceptos que se deben tener en cuenta en cada uno de los supuestos analizados y, la repercusión de los mismos.

En relación a la estructura, este estudio se dividirá en cinco temas siendo los cuatro primeros teóricos, relacionados directamente con jurisprudencia, de modo que, se pueda inferir en las diferentes posiciones otorgadas por parte de la Administración. Se reserva el último apartado para establecer una comparación entre los diferentes supuestos que pueden surgir en la interposición de sociedades.

Así, en el primer tema – *Antecedentes* – se pretende analizar los cambios que se han producido en la legislación española respecto a la atribución de los beneficios de la sociedad hacia el socio profesional, a fin de comprender la evolución sobre el trato de los mismos. Razón por la cual, se trata el régimen de transparencia fiscal, considerado como el inicio y el causante del aumento de conflictos entre contribuyente y Administración. Muchos profesionales decidieron seguir con las mismas estructuras societarias independientemente de los múltiples avisos recibidos por parte de ésta.

En el segundo apartado – *Conceptos afectos a las sociedades interpuestas* – se analiza ciertos conceptos teóricos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (*en adelante, IRPF*) y del Impuesto de Sociedades (*en adelante, IS*), a partir de los cuales, se pueda comprender las motivaciones que pueden tener los contribuyentes para interponer este tipo de sociedades.

Así pues, se plantea un caso práctico, a efectos de facilitar la comprensión de los conceptos previamente analizados.

En el tercer apartado – *Economía de opción y simulación en el sistema fiscal español* – se estudia el concepto de economía de opción, un sistema que permite al contribuyente acogerse a la normativa que más le favorezca. Un concepto muy utilizado por parte de los contribuyentes que, a su vez, se clasifica de problemático, debido a las divergencias producidas ante su regulación en relación con la aplicación de la norma.

Por consiguiente, en el mismo apartado se tratan otros conceptos de interés tales como la simulación y el uso de las presunciones, los cuales ayudarán a comprender las diferentes casuísticas del tema principal.

En el cuarto apartado – *Posicionamiento jurisprudencial frente a la interposición de sociedades profesionales*– se pretende analizar mediante jurisprudencia, tanto la validez de la interposición, como el rechazo de ésta.

Su finalidad, es dar fundamento a los indicios establecidos en ambos casos. En consecuencia, se corroborará mediante sentencias y resoluciones, las cuales ayudarán a establecer las bases del objeto principal del estudio.

En el quinto y último apartado teórico – *Efectos fiscales derivados de la simulación* – se basa en la necesidad de establecer las regularizaciones pertinentes en cada uno de los supuestos analizados en los apartados anteriores. Por esta razón, se exponen las prácticas reguladoras correspondientes con ejemplos prácticos para facilitar su comprensión.

Y, en el último apartado – *Ejemplos prácticos frente al uso de las sociedades interpuestas* – se realiza un análisis cuantitativo del ahorro tributario que puede derivarse de las diferentes estructuras analizadas. Se establece la misma base numérica inicial con posibles derivaciones, con el objetivo de facilitar la identificación de las diferencias en cada uno de los supuestos expuestos.

A fin de determinar un posicionamiento claro y conciso, se establece un último epígrafe – *Conclusiones* – cuya finalidad sea transferir el conocimiento adquirido mediante el objeto de estudio, tanto a las personas físicas como jurídicas.

2. ANTECEDENTES

Para contextualizar el trabajo objeto de estudio, es conveniente exponer las variaciones que se han producido a lo largo de la legislación española en relación con la atribución de los beneficios generados y su tributación.

Por ello, el objetivo principal de este apartado se centra en la exposición y la comprensión del régimen de transparencia fiscal y su mecanismo puro de atribución de los beneficios a los socios.

Un régimen instaurado a finales del 1970, que desapareció a finales del 2002, momento en el cual se introdujo una modificación parcial de la ley del IS y, a su vez, del IRPF.

El régimen de transparencia fiscal, se le concede especial transcendencia debido a que las sociedades que se regían por el mismo, pasaron a tributar por el régimen general del IS tras aprobar modificaciones parciales de ambos impuestos.

Por consiguiente, el régimen de transparencia fiscal junto con las modificaciones parciales y, la supresión del mismo y sus consecuencias, se exponen en los siguientes epígrafes.

2.1. RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL

La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas¹ (*en adelante LIRPF 1978*), junto a la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades² (*en adelante, LIS 1978*) aprobaron la introducción en el sistema tributario del régimen de transparencia fiscal en el año 1978.

Dicho régimen subsistió hasta finales del año 2002, momento en que se produjo la supresión a causa de las problemáticas ocasionadas a determinados colectivos. Esto fue fomentado durante el Gobierno de José María Aznar. Cabe destacar que, previamente a su derogación, se promovieron reformas parciales que actuaron frente al mismo colectivo.

¹ Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. «BOE» núm. 217, de 11 de septiembre de 1978, páginas 21191 a 21199 (9 págs.)

² Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. «BOE» núm. 312, de 30 de diciembre de 1978, páginas 29429 a 29437 (9 págs.)

Tal y como se describe en el reportaje “Los Impuestos, el Régimen de Transparencia Fiscal”, se define como,

“[...] una institución nueva que se conoce con el nombre de «transparencia fiscal» y cuyo objetivo básico consiste en atribuir a efectos fiscales las ganancias o pérdidas de determinadas sociedades o entidades jurídicas directamente a sus socios o partícipes, prescindiendo de hacer tributar a la sociedad afectada, que se convierte así en «ente transparente»: el impuesto no las grava, sino que pasa a través de ellas para aplicarse directamente al socio”.³

A fin de comprender el mecanismo de actuación del mismo, se establece un ejemplo gráfico para entender su repercusión (véase en la ilustración 1).

El beneficio de la Sociedad A no tributaba en la sede de la entidad, simplemente se presentaba con carácter informativo.

El mecanismo de actuación era la **atribución proporcional** según la participación de cada socio. Las correspondientes cantidades se integraban en sus bases imponibles con la finalidad de tributar por el IRPF, consiguiendo así la **transparencia pura** del ente.



Ilustración 1: Atribución proporcional al socio.
Elaboración propia.

Todo ello se recogía en el artículo 12 apartado 2 de la LIRPF 1978, manifestado como “Se imputarán en todo caso a los socios y se integrarán en su correspondiente base imponible del IRPF o, en su caso, en el IS, los beneficios o pérdidas obtenidos por las sociedades que se indican, aun cuando no hubieran sido objeto de distribución”.⁴

Antes de la aprobación del régimen la renta se gravaba por el IS. Una vez había tributado, podía destinarse al reparto entre los socios o, a la constitución de reservas. En caso de ser objeto de distribución, se integraba en la renta total del socio para su posterior tributación por el IRPF. Sin embargo, las reservas permanecían al margen de este último tributo hasta el momento en que pasaran a ser objeto de reparto.

En el mismo artículo de LIRPF 1978, se establecía con carácter obligatorio la sumisión al régimen de transparencia fiscal las sociedades de inversión mobiliaria, las sociedades de cartera y las de mera tenencia de bienes. Del mismo modo, se aplicaba sobre las entidades

³ Ediciones El País, Calletano, F., Pereira, J., & Antón, J. (1979, 4 febrero). El régimen de transparencia fiscal. Recuperado 26 abril, 2019.

⁴ Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. «BOE» núm. 217, de 11 de septiembre de 1978, página 21192.

jurídicas constituidas para el ejercicio de una actividad profesional, en las que todos sus socios eran profesionales de dicha actividad. Sin embargo, todas las demás sociedades podían optar a la aplicación con carácter voluntario, siempre y cuando, cumpliesen los requisitos establecidos por la norma.

La consecuencia directa de las entidades sometidas o, acogidas a la transparencia fiscal, era la no tributación por el IS. Motivo por el cual, dicho régimen conseguía una transparencia fiscal absoluta, gracias a la atribución proporcional y directa de los beneficios a los socios.

Además, las entidades que tributaban en régimen de transparencia fiscal tenían derecho a aplicar todos los beneficios fiscales que se reconociesen a las demás sociedades, beneficios que se aplicarían a los socios proporcionalmente en el IRPF o en el IS, según correspondiese.

No obstante, todo cambió debido a la modificación parcial de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades⁵ (*en adelante, LIS 1995*).

2.2. MODIFICACIÓN PARCIAL DEL RÉGIMEN Y SU POSTERIOR DEROGACIÓN

En la aprobación de la LIS 1995 se introdujo una **reforma parcial** en relación con el régimen de transparencia fiscal.

En ésta, se contemplaba que aparte de cumplir con las responsabilidades de carácter formal, se debía asumir la obligación tributaria material, tal y como se manifestaba en el artículo 75 apartado 5 de la misma ley “Las sociedades transparentes tributarán por este Impuesto e ingresarán la cuota correspondiente en las mismas condiciones que cualquier otro sujeto pasivo. [...]”.⁶

Las rentas obtenidas por dichas sociedades no se imputaban a los socios, sino que **tributaban por el IS** en igual condiciones que cualquier otro sujeto pasivo, aplicando el tipo general de gravamen del 35%.

Sin embargo, los tres primeros periodos impositivos en los que fue de aplicación dicha modificación, concretamente a partir del 1 de enero de 1996, el tipo general de gravamen era de 0, 10 y el 20%, respectivamente.

⁵ Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. «BOE» núm. 310, de 28 de diciembre de 1995, páginas 37072 a 37128 (57 págs.)

⁶ Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. «BOE» núm. 310, de 28 de diciembre de 1995, páginas 37072 a 37128 (57 págs.)

En definitiva, se eliminó el mecanismo de atribución proporcional según la participación de cada socio de las sociedades consideradas transparentes.

No obstante, a finales del año 2002, se publicó la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas *Físicas*⁷ (*en adelante, LIRPF 2002*). Ésta, se centró en la **supresión del régimen** especial de transparencia fiscal.

En la exposición de motivos de dicha ley, se da a conocer la justificación de su desaparición manifestado como,

“La desaparición de dicho régimen, justificada por razones de neutralidad, supone la eliminación de toda especialidad para las entidades cuyos ingresos procedan de actividades profesionales, artísticas o deportivas, mientras que a las conocidas como entidades de cartera o de mera tenencia de bienes se les aplicará el nuevo régimen especial de las sociedades patrimoniales [...]”.⁸

La consecuencia directa de la eliminación del régimen obligó a proceder a la revisión de todos los apartados y mecanismos empleados. Por ende, se dedicaron dos **disposiciones transitorias** ante la supresión del mismo.

La primera se centró en la relación entre socio y sociedad, cuya finalidad era referenciar la supervivencia de las bases imponibles obtenidas en los periodos impositivos en los que todavía estaba vigente el régimen. La segunda se centró en el proceso de liquidación o disolución acogido por muchas entidades tras el cambio normativo, a fin de no salir perjudicados ante dichos cambios.

⁷ Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes. «BOE» núm. 303, de 19 de diciembre de 2002, páginas 44622 a 44662 (41 págs.)

⁸ BOE 303 de 19/12/2002 Sec. 1 Página 44623.

3. CONCEPTOS AFECTOS A LA SOCIEDADES INTERPUESTAS

En el presente epígrafe se exponen una serie de conceptos de interés relacionados con el objeto de estudio, cuya finalidad se basa en comprender las diferentes motivaciones que pueden inducir al contribuyente a elegir un mecanismo de actuación u otro.

Para ello, en primer lugar, se realiza una comparativa entre el establecimiento como persona física o jurídica, a fin de mostrar las diferencias entre ambas modalidades. En segundo lugar, se expone el concepto de sociedad interpuesta, cuya intención se centra en comprender el funcionamiento de ésta.

3.1. EJERCER LA ACTIVIDAD MEDIANTE SOCIEDAD MERCANTIL O EMPRESARIO INDIVIDUAL

El siguiente punto trata los diferentes factores decisivos en que se fundamenta la elección de establecerse como **persona física o jurídica**.

Habitualmente se une el concepto sociedad con agrupación de personas para una labor común, sin embargo, también se puede crear una sociedad con un solo miembro. No obstante, se debe analizar previamente diferentes factores para la toma de la decisión, como la actividad, la inversión, los beneficios previstos, el número de participantes, entre otros.

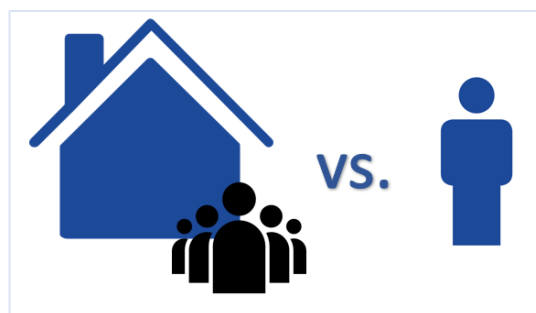


Ilustración 2: Actividad mediante Sociedad mercantil vs. Empresario individual.
Elaboración propia.

Dicho lo anterior, los tres factores decisivos para escoger uno de los dos tipos son; la limitación de la responsabilidad, el tipo de gravamen aplicado en cada caso y, los gastos generados ante la creación de una sociedad.

En primer lugar, en relación con la **limitación de responsabilidad**, el trato es más favorable cuando se actúa mediante sociedades mercantiles, debido a que la sociedad responde frente sus deudas y obligaciones con sus propios bienes, quedando la responsabilidad limitada siempre al propio patrimonio, con excepción de los actos de mala fe. En cambio, para la persona física no existe dicha limitación, responde con todos sus bienes.

En segundo lugar, el **tipo de gravamen** que se debe aplicar sobre los beneficios generados para las sociedades es fijo, concretamente del 25%, mientras que para los empresarios es progresivo, hasta el límite de 48% en Cataluña.

En tercer y último lugar, en referencia a los gastos generados ante ambas, la constitución y el funcionamiento de una sociedad origina **gastos más elevados** en comparación al empresario individual. Además, se deben cumplir obligaciones y normativas más complejas que las personas físicas, ocasionado así, mayores costes de gestión.

En definitiva, después de analizar estos puntos clave, generalmente la decantación prevalece sobre la persona jurídica, motivo por el cual, un gran número de profesionales prefieren prestar sus servicios mediante una estructura societaria y no de manera física.

3.2. SOCIEDADES INTERPUESTAS

Hay determinados colectivos de profesionales que ejercen actividades económicas a través de sociedades mercantiles. No obstante, a juicio de la Administración, en reiteradas ocasiones los trata de **negocios simulados**, considerados como un **mecanismo de fraude** cuyo único objetivo de constitución es aminorar la carga fiscal final.

La estructura conflictiva (*véase en la ilustración 3*) se genera cuando el profesional presta sus servicios a la sociedad profesional a través de una sociedad interpuesta, titularidad del profesional, la cual carece de estructura para realizar la actividad profesional, ni medios humanos ni materiales.

La sociedad interpuesta actúa de mediador entre el profesional y la sociedad profesional, retribuyendo al profesional y facturando los servicios a la sociedad profesional. Este mecanismo puede utilizarse en cualquier sector profesional de prestación de servicios.

En los casos donde la sociedad no cuenta con empleados y sólo trabaja con un único cliente, ayuda a justificar la creación de sociedades de simulación, definidas en los siguientes apartados.



Ilustración 3: Interposición de la sociedad profesional.
Elaboración propia.

Es por ello, que la Administración ha fomentado planes de control, los cuales insisten en la importancia de perseguir la utilización de sociedades interpuestas entre el cliente y el profesional, puramente instrumental, que presiden una relación ficticia, para encauzar retribuciones personales con una reducción significativa de los niveles de tributación.

3.2.1. EJEMPLO REAL DE LA ESTRUCTURA CON SOCIEDAD INTERPUESTA Y SUS BENEFICIOS FISCALES

Con la intención de dar realidad a la estructura conflictiva, se muestra un ejemplo definido según resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (*en adelante, TEAC*). En ésta intervienen tres figuras (*véase en la ilustración 4*).

Una periodista presta servicios a una entidad de la que es socia y, además, administradora única. Al mismo tiempo, la sociedad se dedica a la producción de programas audiovisuales mediante la participación de la periodista en cuestión.

No obstante, la actividad se realiza efectivamente por el profesional, simulando que lo ejerce mediante la sociedad, quien únicamente se encarga de facturar a terceros y, a su misma vez, retribuir a la periodista por la prestación de servicios realizada. Motivo por el cual, se trata de una sociedad interpuesta, debido a su mera función de ser pantalla entre el profesional y el cliente final.



Ilustración 4: Retención vs. sin retención.
Elaboración propia.

Dicha estructura, tiene como objetivo principal la reducción de carga fiscal, fomentado por diversos factores. El primero y más evidente, es la diferencia del tipo **impositivo de gravamen** del IS frente al del IRPF, comentado anteriormente, consiguiendo así una tributación muy beneficiosa por la diferencia de los tipos marginales máximos de ambos impuestos.

Al mismo tiempo, la retribución por parte de la sociedad interpuesta hacia la periodista es inferior en comparación a la facturación anual emitida por la misma. Este mecanismo, pretende que la sociedad, no sujeta a retención, obtenga importes íntegros, con el consecuente ahorro financiero, respecto a los importes líquidos que percibiría de obtenerlos como profesional.

Por otra parte, los beneficios de la sociedad titularidad del profesional, se mantienen **remansados** hasta que el profesional decida transferirlos a su renta personal. La finalidad de éste es evitar el reparto de dividendos innecesarios sujetos al pago de impuestos.

Por último, se debe contemplar la compensación en la sociedad interpuesta de los ingresos con partidas de **gastos no afectos** al ejercicio de la actividad profesional, mediante las rentas remansadas en la misma. Dichos gastos se corresponden con gastos particulares tales como; reformas, reparaciones, vehículos, inmueble, entre otros.

Todos ellos, mecanismos que ayudan a reducir de manera significativa la carga fiscal y sobre los que la Administración está focalizando toda su atención, debido a la simulación de la estructura percibida por parte de ésta.

4. LAS SOCIEDADES INTERPUESTAS Y LA DOCTRINA TRIBUTARIA

Tras describir el mecanismo y los beneficios fiscales que se obtienen a través de una sociedad interpuesta, hay que analizar las contingencias fiscales que conlleva el uso de las citadas estructuras.

En la actualidad, se puede afirmar que hay un gran número de profesionales que entran en desacuerdo con dicho concepto de simulación, considerando ambigua la legislación, aparándose en el concepto de **economía de opción**.

Por ese motivo y, otros que serán objeto de estudio en el presente, actualmente, hay una gran cantidad de **procesos judiciales abiertos**, como consecuencia de las inspecciones generalizadas a este grupo de contribuyentes.

Éstos, necesitan que se determine si puede apreciarse la existencia de simulación en el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados, a fin de precisar la calificación correcta.

Dicha necesidad fomentó a la Administración a desarrollar un plan de acción frente al uso de las sociedades interpuestas para realizar actividades profesionales, fundándose en el artículo 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria⁹ (*en adelante, LGT*), donde se trata la simulación. Sin embargo, no es la primera vez que se pronuncia ante dicha situación, años atrás, la Agencia Tributaria emitió diversas notas informativas sobre la misma problemática.

La nota informativa más reciente y, por tanto, la de objeto de estudio, se corresponde a la del 25 de febrero del 2019¹⁰, en la cual, la Administración remarca el especial interés en controlar los riesgos fiscales relacionados con dicha estructura profesional y, el remansamiento de beneficios como factor de riesgo. Además, se establecen las pautas necesarias para facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, advirtiendo de las conductas consideradas contrarias al ordenamiento público.

No hay que olvidar que no se trata de impedir realizar una actividad profesional por medio de una sociedad, pero eso no significa que la Administración deba aceptar automáticamente la

⁹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. «BOE» núm. 302, de 18/12/2003.

¹⁰ Agencia Tributaria. (2019, 25 febrero). Nota de la Agencia Tributaria sobre Interposición de Sociedades por Personas Físicas.

validez jurídica, ni asumir que la intervención de la sociedad sea real. Como se constata en la sentencia del Tribunal Supremo (*en adelante, TS*) del 4 octubre de 2016, donde se afirma que,

“Es cierto que el ordenamiento permite la prestación de servicios profesionales a través de sociedades mercantiles, pero lo que la norma no ampara es que se utilice una sociedad para facturar los servicios que realiza una persona física, sin intervención de dicha sociedad instrumental, que es un simple medio para cobrar los servicios con la única finalidad de reducir la imposición directa del profesional”.¹¹

Con el objetivo de buscar una solución ante esta problemática, es obligatorio tratar cada una de las sentencias que han resuelto recursos contra liquidaciones afectadas por dicha estructura.

Además, hay que tener en cuenta que no hay una posición única y válida que lo permita o lo rechace. Por tanto, se debe estudiar con especial interés todas las alternativas existentes para la regularización de las sociedades profesionales.

4.1. ECONOMIA DE OPCIÓN

José Larraz en su escrito “Metodología aplicativa del Derecho Tributario”¹² señala que la **economía de opción** se conoce como la libertad de los contribuyentes de escoger entre las diferentes posibilidades ofrecidas por el ordenamiento tributario, para configurar sus relaciones económicas y jurídicas de manera que les resulte una menor carga fiscal.

Un concepto amparado frecuentemente también por el TS como sucede en la Sentencia de 2 de noviembre de 2002 donde se manifiesta que,

“Los contribuyentes pueden elegir entre las varias posibilidades que ofrece la Ley, la más ventajosa a sus intereses, y entre estas ventajas figura la de poder escoger lo que resulte fiscalmente más rentable, siempre que no vulneren ninguna obligación legal, y ello, aunque las formas contractuales escogidas no sean habituales, normales o tradicionales”.¹³

En la actualidad, este concepto está directamente vinculado con la **vulneración de las normas tributarias**, debido a que la finalidad de la mayoría de los contribuyentes es conseguir la mayor disminución posible de sus obligaciones tributarias, a pesar de conocer las repercusiones que puede derivarse de la utilización de ciertas estructuras.

¹¹ Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de octubre de 2016.

¹² LARRAZ, José: “Metodología aplicativa del Derecho Tributario”. Editorial Revista de Derecho Privado. Madrid, 1952

¹³ Sentencia de 2 de noviembre de 2002.

Por ende, el TS en reiteradas ocasiones manifiesta el límite lícito del uso de la economía de opción como ocurre en la Sentencia de 20 de octubre de 2008,

“El uso legítimo de la economía de opción tiene como límite la artificiosidad que se crea en el negocio jurídico cuando tiene por exclusiva finalidad la reducción tributaria. Cuando el contribuyente traspasa el límite que representa la aplicación común de la norma para utilizarla contrariando su finalidad y espíritu no puede invocarse el principio de seguridad jurídica”.¹⁴

En definitiva, la libertad de elección otorgada no es universal. Deberá estar sujeta a realidad, licitud y autenticidad ante las operaciones económicas realizadas. Requisitos que se muestran una vez más en sentencias del mismo TS, en las cuales se trata de marcar la diferencia entre la economía de opción y la planificación fiscal ilícita, como se puede verificar en la Sentencia del TS de 24 de mayo de 2003.¹⁵

4.2. SIMULACIÓN EN RELACIÓN CON LAS SOCIEDADES INTERPUESTAS

El concepto de simulación se prevé en el artículo 16 de LGT y se relaciona directamente con el concepto de encubrimiento. De modo que, la simulación se genera cuando bajo la apariencia de un negocio, se oculta otro fin negocial.

Se entenderá por **simulación absoluta** cuando se trate de crear una apariencia de negocio jurídico que realmente no se quiere celebrar, según el TS, “no existe negocio alguno; cae en la categoría de inexistencia; es un negocio que no existe, aunque parezca que sí lo hay”.¹⁶

Sin embargo, se entenderá como **simulación relativa** cuando la apariencia de un negocio jurídico, sea distinto de aquel que realmente se quiere celebrar.

A fin de comprender las dos tipologías de simulación se expone la diferencia básica entre ambas. Se aprecia simulación absoluta cuando se crea la apariencia de un contrato, pero sin voluntad de celebrarlo, es decir, cuando carece de existencia. Por el contrario, la simulación relativa se comprende cuando la apariencia formal no se corresponde con la situación real querida por los contratantes, es decir, existe, pero no está valorado correctamente. En definitiva, se puede afirmar que la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada.

¹⁴ Sentencia de 20 de octubre de 2008.

¹⁵ Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 2003

¹⁶ Sentencia Civil del Tribunal Supremo de 04 de abril de 2012.

Por otra parte, se faculta a la Administración Tributaria para apreciar bajo su juicio la existencia de simulación, sin necesidad de ser corroborado por otro órgano competente. Por consiguiente, la jurisdicción es la encargada del control sobre las liquidaciones efectuadas, por parte de la Administración, basadas en la apreciación de existencia de simulación.

Todos estos conceptos deben estar directamente relacionados con la interposición de sociedades, debido a que en numerosos casos se utiliza la simulación para llevar a cabo dicha estructura, motivo por el cual la Administración en diversas ocasiones ha desarrollado planes de actuación ante las mismas.

4.3. USO DE PRESUNCIONES EN LA SIMULACIÓN

No hay que perder de vista el problema que normalmente transcurre cuando estamos ante un supuesto de simulación y es que, rara vez, se presentan pruebas directas. De modo que se debe de hacer uso de las presunciones, con la finalidad de alcanzar la certeza de la existencia y de la licitud de los negocios jurídicos de referencia.

En la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (*en adelante, DGT*) del 5 de diciembre de 2017¹⁷ se expone el uso de las presunciones. En la misma, se remite a la Sentencia del TS, de 13 de octubre de 1987 donde menciona que son,

“[...] grandes las dificultades que encierra la prueba de la simulación de los contratos por el natural empeño que ponen los contratantes en hacer desaparecer todos los vestigios de la simulación y por aparentar que la existencia, veracidad y licitud del contrato como cierto y efectivo reflejo de la realidad; lo que obliga, en la totalidad de los casos, a apreciar la simulación de la prueba indirecta de las presunciones [...]”.¹⁸

En definitiva, las presunciones en materia tributaria están reguladas en el artículo 108 de la LGT. Éstas, pueden ser destruidas mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba. Por consiguiente, es de vital importancia exigir ante ellas seriedad, precisión y concordancia.

¹⁷ Resolución Vinculante de DGT V3158-17 de 05 de diciembre de 2017.

¹⁸ Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de octubre de 1987.

4.4. DEMOSTRACIÓN DE LA EXISTENCIA DE SIMULACIÓN ABSOLUTA

Con la intención de saber cuándo se trata de simulación absoluta, la Inspección ha calificado una serie de indicios para determinar dicho encubrimiento en la interposición de sociedades profesionales, entre los cuales, toma especial transcendencia la **ausencia de medios materiales y humanos** para el desarrollo de la actividad, previsto en el artículo 18 apartado 6 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades¹⁹ (en adelante, LIS 2014).



Ilustración 5: Simulación absoluta.
Elaboración propia.

Se considera uno de los primeros argumentos utilizados por parte de la Inspección para la justificación de la interposición. Sin embargo, hay que tener en cuenta que algunas actividades no requieren de una estructura muy compleja, en cuanto a medios materiales y humanos se refiere. Este es el caso de las sociedades profesionales, que evidencian que para la prestación de ciertos servicios no es necesario contar con empleados contratados, siendo suficiente con el trabajo de los socios miembros. Razón por la cual, se permite la constitución de sociedades cuando **concurra al menos uno de ellos** - medios materiales o humanos -, lo que establece el artículo 5 apartado 1 de la LIS 2014.

En el momento en que una sociedad no tiene medios personales ni materiales, las actuaciones del procedimiento de inspección se centran en **probar y demostrar que la carencia de ambos medios** imposibilita la prestación de dichos servicios y, por consiguiente, la inexistencia del negocio.

Dichas conclusiones pueden alcanzarse mediante un seguido de actuaciones, tales como; el análisis de la contabilidad, el análisis de las cuentas bancarias de la entidad y del socio, las transacciones entre ambos, la confusión patrimonial entre el profesional y la sociedad interpuesta; la carga de gastos personales a la sociedad interpuesta; los correos remitidos entre el cliente y el socio, entre muchos otros. Todos ellos, indicios que utiliza la Inspección para argumentar y justificar la existencia de simulación.

Se trata de una cuestión de prueba y análisis de los efectos fiscales que se producen con la creación de dicha apariencia ficticia, en comparación, con los hechos reales que se deberían haber declarado.

¹⁹ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. «BOE» núm. 288, de 28/11/2014.

4.5. DEMOSTRACIÓN DE LA EXISTENCIA DE SIMULACIÓN RELATIVA

La Inspección califica una serie de indicios para determinar la simulación relativa en la interposición de sociedades profesionales, entre los cuales toma especial transcendencia la **correcta valoración de las operaciones** a precio de mercado.

Dicho supuesto se trata de un negocio con **causa cierta**, pero sin intervención directa en la prestación de servicios. En consecuencia, desbanca algunos de los indicios establecidos en el apartado anterior.



Ilustración 6: Simulación relativa.
Elaboración propia.

En definitiva, se trata de la interposición de una sociedad que dispone de sustancia económica real pero que, a su vez, está realizando una serie de operaciones que no corresponden a la entidad, sino a los socios de la misma, beneficiándose así de manera abusiva e ilícita de las diferencias de ambos impuestos.

Es en este momento, cuando se determina que el ejercicio de la actividad profesional carece de una correcta valoración, debe aplicarse el **régimen de operaciones vinculadas**, previsto en el artículo 18 de la LIS 2014. Asimismo, si se trata de regularizar la prestación de servicios del socio profesional a una entidad vinculada, se debe aplicar la norma especial denominada **“puerto seguro”**.²⁰

Ambos se consideran una norma anti elusión prevista por el legislador para combatir los abusos constantes en la disminución de la valoración de algunas operaciones, beneficiándose de la relación existente entre las partes.

Tal y como se expone en la Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia (*en adelante, TSJ*) del 6 de abril de 2015,

“(…) se considera que ha existido una prestación de servicios auténtica y lícita, por medio de sociedades con medios adecuados a tal fin, ya que no se ha acreditado tampoco lo contrario, sin que el ejercicio de

²⁰ **Puerto Seguro:** Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.

una profesión mediante una persona jurídica pueda dar lugar a simulación alguna, pues ese ejercicio de forma societaria es lícito (...)".

Argumentos que demuestran la veracidad de la estructura pero que, por el contrario, deben estar calificadas según el régimen mencionado en dicho apartado.

5. POSICIONAMIENTO JURISPRUDENCIAL FRENTE A LA INTERPOSICIÓN DE SOCIEDADES PROFESIONALES

Actualmente, aún no se ha definido un posicionamiento jurisprudencial concreto para la identificación de la interposición de sociedades profesionales, debido a que se considera que cada caso debe ser digno de ser valorado dependiendo de sus circunstancias concretas.

En el presente epígrafe, se analiza los argumentos expuestos por parte de la Administración en relación con dichas estructuras.

En base a jurisprudencia analizada, en el primer subapartado se manifiestan los fundamentos de derecho utilizados que permiten afirmar la simulación absoluta, en el segundo, se exponen los motivos que dan validez a dicha interposición.

5.1. AFIRMACIÓN DE SIMULACIÓN ABSOLUTA

La Sentencia de 22 de noviembre de 2018 de la Audiencia Nacional²¹ (*en adelante, AN*) trata sobre la interposición de la sociedad CERGAPÉ SIGLO XXI S.L. (*en adelante, CERGAPÉ*), en los servicios que presta el profesional SR. GENARO a la sociedad ATLAS CAPITAL CLOSE BROTHERS S.L. (*en adelante, ATLAS*), donde se examina la posible existencia de la simulación (*véase en la ilustración 7*).

En la misma, se argumenta que la sociedad CERGAPÉ es receptora de los servicios prestados por el profesional y, a su vez, prestadora de éstos mismos a la sociedad ATLAS.

En definitiva, se encubre las operaciones realmente producidas mediante otras ficticias, considerando que CERGAPÉ no presta servicios efectivamente a ATLAS. Motivo por el cual, lleva a la Inspección a determinar la totalidad de los ingresos y gastos de la explotación al SR. GENARO y no a la sociedad interpuesta CERGAPÉ.

Resulta un tanto ficticio que la sociedad ATLAS, para disponer de los servicios profesionales del SR. GENARO, en vez de contratar a él directamente, lo haga mediante la sociedad a la que



Ilustración 7: Estructura real de interposición.
Elaboración propia.

²¹ Sentencia de Audiencia Nacional de 22 noviembre de 2018.

paga cantidades más elevadas y, a su misma vez, CERGAPE contrate a dicho profesional por importes muy inferiores.

Por lo tanto, se puede afirmar que, quien realmente presta los servicios a ATLAS no es CERGAPE, sino su administrador y socio SR. GENARO. Estas operaciones se han tratado de ocultar a la Administración por la reducción de la carga tributaria que se consigue, con la finalidad de enmascarar los que realmente se producen.

En virtud de las circunstancias anteriormente expuestas, se puede determinar el primer indicio que atribuye la Administración para acreditar la existencia de simulación absoluta, como la **carencia de lógica** ante la desigualdad de los importes efectuados entre CERGAPE y el SR. GENARO.

Además, en reiteradas ocasiones manifiesta que, “[...] carece de lógica desde el punto de vista de la rentabilidad empresarial y ahorro de costes, por cuanto se obliga a pagar elevadas cantidades a dos empresas, que contratan los servicios del socio único de aquella abonándole importes muy inferiores”.²²

Para analizar el segundo comportamiento sancionable, se estudia la Sentencia de 30 de junio de 2017, donde se trata una situación muy similar a la descrita anteriormente, en la que se debe verificar la interposición de la sociedad.

En la misma, se pone en juicio si la causa comercial es lícita o si, por el contrario, se trata de simulación de la realidad material mediante una estructura artificiosa.

En dicha sentencia se señala que,

“[...] lo cierto es que ambas entidades carecen de medios materiales y personales propios o ajenos necesarios para desarrollar los servicios profesionales facturados [...], siendo el propio recurrente el que, a tenor de la prueba aportada por la Inspección, desarrolla como persona física la actividad profesional que facturan aquellas sociedades a esta última. En este sentido, la interposición [...] constituye una actuación que carece de causa dentro de la relación de servicios profesionales [...], de manera que concurre la simulación.”²³

En definitiva, el segundo indicio que la Administración plantea como argumento principal para su demostración es la **carencia de estructura real, ni material ni personal, además de causa**. Las mismas cuestiones son tratadas en múltiples sentencias como en la de 23 de marzo de 2015²⁴ o, la de 28 junio de 2018²⁵, de entre muchas otras.

²² Sentencia de Audiencia Nacional de 30 junio 2017.

²³ Sentencia de Audiencia Nacional de 30 junio 2017.

²⁴ Sentencia de 23 marzo 2015.

²⁵ Sentencia de Audiencia Nacional de 28 junio 2018.

Otro escenario que la Administración califica como negocio simulado, considerado como el tercer indicio, es cuando la actividad se realiza mediante la sociedad, pero cuya finalidad es **exclusivamente emitir y cobrar facturas**, además de efectuar pagos, sin añadir valor alguno a los servicios del profesional. Éste es quien únicamente puede prestar los mismos y, quien realmente los presta, asumiendo el riesgo que puede derivarse.

Dicha situación sucede en la Sentencia del 16 de mayo de 2017 donde se manifiesta que,

“La sociedad interpuesta no añade nada a los servicios personalísimos que presta su socio y que solo él puede prestar ni interviene en absoluto en su prestación como podría ser a través de labores de producción o realización de los programas o campañas publicitarias en los que interviene el Sr. Luis Carlos”.²⁶

En definitiva, tal y como se expone en la Sentencia de 22 de noviembre de 2018 de la AN,

“[...] es cierto que el ordenamiento jurídico permite la prestación de servicios profesionales a través de sociedades mercantiles [...]. Ahora bien, lo que no ampara es la utilización de una sociedad para facturar a otra los servicios que realiza una persona física, sin intervención de dicha sociedad instrumental, siendo un simple medio para cobrar los servicios con la única finalidad de reducir la imposición directa del socio profesional”.²⁷

A juicio de la Inspección, esta actuación carece del rigor mínimo exigible e incumple los criterios de valoración de las operaciones vinculadas establecidos normativamente. En consecuencia, permite al obligado tributario eludir los tipos impositivos progresivos y más elevados del IRPF mediante la interposición como persona jurídica.

El cuarto indicio utilizado por parte de la misma es la **relación de la titularidad** de la sociedad interpuesta con el socio profesional prestador de los servicios. En la Sentencia del 29 de enero de 2015²⁸, se verifica cuando el domicilio social y fiscal coincide con el domicilio familiar de su único socio. Dicha situación sucede frecuentemente en la interposición de sociedades. Además, en múltiples ocasiones, se corrobora mediante la posesión del 100% de la participación de la interpuesta por parte del socio profesional.

El quinto y último indicio que fundamenta la Administración en reiteradas sentencias es la **incongruencia del contrato** firmado entre ambas sociedades. En el mismo, se regula las relaciones profesionales entre ambas, con la finalidad de definir correctamente los parámetros acordados.

²⁶ Sentencia de Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 16 mayo de 2017.

²⁷ Sentencia de Audiencia Nacional de 22 noviembre de 2018.

²⁸ Sentencia de Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 29 de enero de 2015.

Asimismo, la sentencia anteriormente expuesta contiene una cláusula que manifiesta la exclusividad en la prestación de servicios por parte del socio profesional a la sociedad, además de citar el lugar donde se deben prestar los mismos. En definitiva, se considera que, en primer lugar, la sociedad limita 100% la elección de la persona que debe prestarlos, condicionado la participación directa y personalísima del profesional. En segundo lugar, deja de nuevo en evidencia la disponibilidad de estructura para la prestación de los servicios en la sociedad interpuesta.

Por otro lado, no hay que obviar la carencia de contratos de arrendamiento o, de cesión de uso de los bienes, propiedad de la sociedad interpuesta, utilizados por parte del socio profesional. En múltiples ocasiones, el derecho de uso y disfrute de los bienes de la sociedad, no está regulado mediante ningún contrato y, por tanto, la Administración los considera a título gratuito, debido a su falta de valoración.

5.1.1. INDICIOS ATRIBUIDOS A LA AFIRMACIÓN DE LA SIMULACIÓN ABSOLUTA

Tras determinar los indicios utilizados por parte de la Administración mediante el análisis de las sentencias que verifican la existencia de la simulación, se procede a realizar un cuadro resumen con las alegaciones empleadas para clasificar de absoluta la simulación.

No obstante, no es necesario cumplir todos los motivos para verificar la existencia de la misma, ni tampoco se establece un mínimo por parte de la Administración, sencillamente debe probarse la falsa apariencia de la estructura.

Según la Administración los indicios que dan lugar a la simulación absoluta son los siguientes:

I	Carencia de lógica en la diferencia significativa de importes efectuados entre la sociedad interpuesta y el profesional.
II	Carencia de causa y estructura real , ni medios materiales ni humanos.
III	La finalidad de la sociedad interpuesta es exclusivamente emitir y cobrar facturas , además de efectuar pagos, sin prestar valor añadido alguno.
IV	Domicilio social y fiscal de la sociedad interpuesta coincide con el domicilio del profesional prestador de los servicios. La sociedad interpuesta 100% participada por el socio profesional.
V	Incongruencias en el contrato firmado entre ambas sociedades.

Tabla 1: Indicios de simulación absoluta
Elaboración propia

5.2. VALIDEZ DE LA INTERPOSICIÓN

La validez de la interposición se cumple cuando se considera que no existe simulación negocial en el uso de la interposición de sociedades profesionales. En múltiples ocasiones, se origina cuando las regularizaciones practicadas por parte de la Inspección son sancionadas al estimar que no existe dicha práctica defraudatoria.

No obstante, en un primer momento, recae en el obligado tributario demostrar la errónea catalogación de la Administración mediante la carga de pruebas, además de probar la inexistencia de simulación de la misma.

Para poder dar fundamento a la realidad negocial, se utiliza los hechos trascurridos en la Sentencia del 29 de diciembre de 2014, donde se ratifica la validez de la interposición.

En un primer momento, la Administración califica al obligado tributario de practicar un negocio simulado, cuyo único objetivo se centra en conseguir una ilícita disminución de la carga tributaria.

Asimismo, para poder llegar a la conclusión expuesta y catalogar de simulación los negocios, la Administración debe exponer motivos suficientes para probar dicha estructura. En la misma manifiesta,

“En definitiva, los actos realizados [...] tenían por objeto ocultar la realidad subyacente, de modo que constituyeron las sociedades interpuestas, dándoles una estructura aparente y falsa; formalizaron contratos de prestación de servicios con las mismas; fingieron ejercer la profesión de asesoramiento de forma independiente al despacho a través de las sociedades interpuestas, y por tanto existía una simulación negocial, denominada relativa”.²⁹

En la presente, la Administración considera negocio real oculto a la relación entre el despacho profesional y los profesionales, debido a que éstos, ejercen la actividad profesional de forma personal mediante las sociedades interpuestas, mostrando una apariencia de negocio jurídico ficticia. Sin obviar, la ocultación e intento de engaño, debido a la intención de defraudar a la Hacienda Pública. Por ende, pretende regularizar la situación calificándola de absoluta.

En los fundamentos de derecho, el alegado expone los motivos de impugnación ante la catalogación de simulación por parte de la Administración, en cuanto a los siguientes puntos se refiere:

- Se aplica la normativa de las operaciones vinculadas con relación a los contratos firmados mediante el método del precio libre comparable.

²⁹ Sentencia de Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia de 29 de diciembre de 2014.

- Se exponen consultas vinculantes que aceptan como válidas y no simuladas aquellas sociedades en que, fundamentalmente los ingresos provienen del socio profesional y que carecen de medios humanos y materiales. Matizando que éstas, se deben de tratar como operaciones vinculadas para ajustarse a valor de mercado.
- Afirman la existencia de estructura material y humana. Éstos cuentan con dos equipos informáticos y un inmueble destinado a oficina. Además, se aporta el balance actualizado.
- Improcedencia de la sanción impuesta ya que, está acreditada la inexistencia de dejar de ingresar ni de fraude alguno.

Ante la exposición de los motivos, la Sala no aprecia **ningún indicio** de simulación negocial y menos engaño en las conductas realizadas, ni de simulación por interposición subjetiva, ni simulación de las personas jurídicas. Por ende, se considera que ha existido una prestación de servicios auténtica y lícita por medio de sociedades con medios adecuados, ya que no se ha acreditado tampoco lo contrario, sin que el ejercicio de una profesión mediante una persona jurídica pueda dar lugar a simulación alguna, pues ese ejercicio de forma societaria es lícito.

La pretensión de la Administración de regularizar mediante el levantamiento del velo se desestima en el presente caso de prestación de servicios de Abogacía, Asesoramiento jurídico y consultoría. En resumen, la tributación de los rendimientos obtenidos parte de las sociedades interpuestas, en el régimen general del IS, es ajustado a derecho, cumpliendo con el marco normativo tributario.

Las Sentencias del 26 de marzo³⁰ y 18 de abril de 2012³¹ analizan la existencia de la simulación tras ser objeto de liquidación del Impuesto sobre Valor Añadido (*en adelante, IVA*) de varios ejercicios a uno de los socios del despacho de la sociedad RAMÓN Y CAJAL ABOGADOS S.L (*en adelante, RAMON&C*).

La controversia de fondo surge al impedir la deducción de cuotas soportadas en concepto de IVA por los servicios jurídicos prestados. La Administración califica la percepción de la retribución de dichos servicios como gastos derivados de actividades profesionales de las personas físicas y, por ello, tales retribuciones son rendimientos de actividades profesionales que tributan por el IRPF.

En consecuencia, el objeto de comprobación por parte de la inspección tiene su fundamento en las actuaciones realizadas por RAMON&C, debido a las múltiples facturas recibidas por parte de las sociedades DESP. DE ASISTENCIA Y SERV. LEGALES S.A. y ASOCIACION DE ESTUDIOS E INTERMEDIACION, las cuales la Administración califica como interpuestas o mero

³⁰ Sentencia de Audiencia Nacional de 26 de marzo de 2012.

³¹ Sentencia de Audiencia Nacional 18 de abril de 2012.

instrumento de simulación, con el fin de lograr un ahorro fiscal. Además, manifiesta que dichas sociedades son titularidad de los socios de RAMON&C y que, por tanto,

"[...] los trabajos de asesoramiento jurídico y otras áreas funcionales realizadas por los socios de la entidad Ramón y Cajal Abogados SL han sido prestadas por las personas físicas utilizando las sociedades como mero instrumento de cobro de las cantidades que tenían derecho a percibir y que dichas personas físicas tienen su lugar de trabajo en la propia sede de Ramón y Cajal Abogados SL usando para el desempeño de sus funciones todos los medios personales y materiales de dicha organización".³²

Por ende, la Administración califica de simulación negocial debido a los indicios atribuidos al supuesto. No obstante, la parte actora alega:

- La prestación de servicios profesionales a través de sociedades mercantiles es posible, contemplando en el Estatuto de la Abogacía. Se permite realizar el ejercicio profesional de la Abogacía en despachos colectivos, mediante la agrupación bajo cualquiera de las formas lícitas en derecho, incluidas las sociedades mercantiles.
- Ambas sociedades, calificadas de interpuestas, se constituyen respectivamente en 1986 y 1988, fechas que no se consideran dudosas a los efectos de concretar si se constituyeron para aprovechar las ventajas fiscales.
- Años atrás, la Administración procedió a comprobar la situación tributaria de las tres sociedades, sin detectar o reflejar la intención de simular actividades profesionales mediante éstas.

En conclusión, no se aprueba la existencia de simulación tal y como manifiesta la Administración. Motivo por el cual la AN concluye,

"Analizadas las operaciones litigiosas, no se cumplen cumulativamente los dos requisitos establecidos por la ley y la jurisprudencia, pues no se aprecia que se hayan constituido las sociedades reiteradamente mencionadas para obtener una ventaja fiscal contraria al objetivo y finalidad de la ley del IVA, ni resulta del conjunto de los elementos objetivos concurrentes que la finalidad esencial de las operaciones litigiosas sea la de obtener una ventaja fiscal."³³

No obstante, la Administración procede a realizar un análisis exhaustivo a fin de verificar que todas las operaciones entre las partes vinculadas están sometidas bajo el régimen de operaciones vinculadas. Además de, comprobar que cumplen sus obligaciones fiscales en todos los ámbitos, tanto en IS, como en IRPF, como en el reparto de beneficios.

³² Sentencia de Audiencia Nacional de 26 de marzo de 2012.

³³ Sentencia de Audiencia Nacional de 18 abril de 2012.

Tras el citado de sentencias podemos afirmar que se permite la prestación de servicios mediante personas jurídicas y el uso de sociedades para facturar los servicios del profesional, con mayor o menor estructura, siempre y cuando cumpla con lo establecido con la ley y no se establezca dentro de los parámetros de la simulación.

5.2.1. INDICIOS ATRIBUIDOS A LA AFIRMACIÓN DE LA VALIDEZ

Tras el análisis de jurisprudencia, se puede determinar que, en este caso, no se puede delimitar una serie de indicios claves utilizados para verificar la interposición, debido a que cada caso debe ser analizado independientemente. Sin embargo, hay que destacar la importancia de poder demostrar ante la Administración la finalidad de la creación de dichas sociedades interpuestas.

En el anterior apartado, se ha podido analizar que todas las operaciones entre partes vinculadas deben estar bajo el régimen de operaciones vinculadas. Además, debe de quedar claro que la interposición de sociedades, en la prestación de servicios, no significa dejar de contribuir con las obligaciones tributarias, por ello, se debe de demostrar que se cumplen con todas las obligaciones tributarias.

Por ello, cuando se cumplen las normas anti abusos, no debería de surgir inconvenientes en la utilización de dichas estructuras. En consecuencia, se pueden remarcar los aspectos relevantes que validan la estructura conflictiva, tales como:

- Las transacciones y operaciones, entre las partes relacionadas, deberán ser tratadas mediante el régimen de operaciones vinculadas.
- Las contraprestaciones de los socios profesionales deberán de estar sujetas al denominado puerto seguro.
- Deben cumplir con todas las obligaciones tributarias, sin mostrar pretensión de engaño o defraudación ante la Administración.
- Se debe contar con los medios materiales y humanos mínimos para la prestación del servicio en la entidad.
- Entre otros.

6. EFECTOS FISCALES DERIVADOS DE LA SIMULACIÓN

Una vez probada la simulación, se procede a imputar las operaciones realizadas a quien realmente las ha efectuado, a fin de ajustarlas correctamente. En cuanto a la regularización se refiere, debe ser completa, es decir, tanto a la entidad como a la persona física.

Cabe destacar que, dependiendo del tipo de simulación, se deberá regular de un modo u otro. En el caso de la simulación absoluta, la regularización practicada es mediante el levantamiento del velo, mientras que, para la simulación relativa se actúa mediante el régimen de operaciones vinculadas.

6.1. LEVANTAMIENTO DE VELO

El levantamiento de velo es una doctrina que se utilizó por primera vez en la Sentencia de 28 de mayo de 1984 del TS, cuya finalidad se define como “se trata, en todo caso, de evitar que se utilice la personalidad jurídica de una sociedad como un medio o instrumento defraudatorio o, con un fin fraudulento”.³⁴

LLUÍS Y NAVAS, define la doctrina del levantamiento del velo como “el conjunto de actos jurídicos públicos dirigidos a sacar a la luz (o poner de relieve) una realidad ocultada mediante maniobras dirigidas a exonerar a un sujeto de sus obligaciones legales”.³⁵

De modo que, cuando se aprecia la existencia de **simulación absoluta** se aplica la doctrina del levantamiento del velo, tal y como se muestra en la Sentencia del 17 de octubre de 2000, donde se insiste,

"[...] cuando consta probado que la sociedad, en cuestión, carece de funcionamiento real e independiente respecto de la otra persona que la controla, con lo que se convierte en simple instrumento de otra u otros para actuar en el tráfico mercantil sin voluntad, ni personalidad propia".³⁶

La finalidad de dicha doctrina es dejar sin efecto los negocios aparentes o simulados, constituidos con el objetivo de crear un negocio ficticio y, cuya finalidad se basa en conseguir beneficios fiscales ilícitos.

³⁴ Sentencia de Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1984.

³⁵ LLUIS Y NAVAS, J (s.f.) El Abuso de Derecho según la Doctrina y la Jurisprudencia.

³⁶ Sentencia del 17 de octubre de 2000.

Por ende, el objetivo perseguido por la doctrina es la imputación correcta de los beneficios obtenidos, además de minorar los ingresos o gastos procedentes del uso de la estructura conflictiva. Por el contrario, si no se aprecia fraude alguno, los tribunales rechazan que se aplique esta doctrina.

La Sentencia del TS del 29 de junio de 2016 pone a disposición las diferentes razones por las cuales la Administración lleva a cabo la doctrina del levantamiento del velo,

"1º. La doctrina del levantamiento del velo trata de evitar que el abuso de la personalidad jurídica pueda perjudicar intereses públicos o privados, causar daño ajeno, o burlar los derechos de los demás.

2º. Se trata, en todo caso, de evitar que se utilice la personalidad jurídica societaria como un medio o instrumento defraudatorio, o con un fin fraudulento.

3º. Se produce dicho fin fraudulento, entre otros supuestos, cuando se trata de eludir responsabilidades personales, y entre ellas el pago de deudas.

4º. Sin embargo, siempre habrá de tenerse en cuenta que la doctrina del levantamiento del velo es de aplicación excepcional, por lo que debe ser objeto de un uso ponderado y restringido".³⁷

6.1.1. REGULARIZACIÓN FRENTE AL LEVANTAMIENTO DEL VELO

La doctrina del levantamiento del velo prevé una serie de regularizaciones, cuya finalidad se centra en la corrección de dicha situación perjudicial.

Las dos partes interesadas de la regularización son; el socio persona física y, la sociedad interpuesta. Además, ambas proceden a ajustar sus operaciones mediante la correcta calificación.

REGULARIZACIÓN DEL SOCIO PERSONA FÍSICA

Tratándose de prestaciones de servicios o de entregas de bienes, los ingresos obtenidos por las prestaciones realizadas por la persona física en nombre de la sociedad interpuesta, se deben **imputar a la persona física**.

Los gastos correlacionados con dichos ingresos, que hubieran sido, al menos en apariencia, asumidos por la sociedad, deben ser **deducibles en el socio**, a pesar de la ausencia de su registro.

³⁷ Sentencia Civil de 29 de junio de 2006.

EN LA SOCIEDAD

Se debe **minorar** tanto, los **ingresos** obtenidos, como los **gastos** relacionados en la aparente intervención.

Tabla 2: Regularización Socio Persona Física vs. Sociedad.
Elaboración propia.

Para dar realidad al mecanismo de regularización de la simulación absoluta, se presenta un ejemplo real que cumple con uno de los indicios expuestos con anterioridad (*véase en la ilustración 8*).

En éste, se manifiesta que el valor acordado entre el abogado y su sociedad es significativamente inferior a los honorarios facturados por ésta al bufete. En consecuencia, debido a la carencia de lógica de los precios establecidos, además de la inexistencia de medios materiales y humanos en la sociedad interpuesta, se cataloga de simulación negocial absoluta.

Las regularizaciones que se deben practicar frente a dicho acto son:

1. Imputación de la totalidad de los ingresos netos al abogado.
2. Sólo se admiten como deducibles los gastos correlacionados con los ingresos.
3. Los gastos personales del socio, asumidos por la sociedad, no son deducibles debido a que se consideran como una retribución de los fondos propios en especies.
4. La base imponible de la sociedad es nula, se procede a la devolución de los ingresos.
5. Sancionado por la grave infracción cometida.

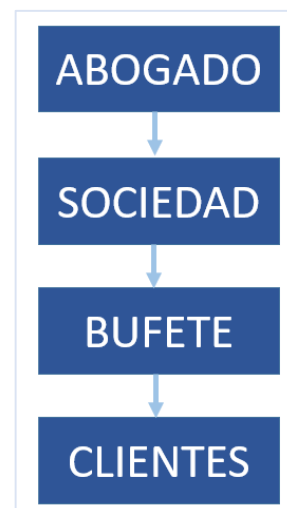


Ilustración 8: Regularización de simulación absoluta.
Elaboración propia.

6.2. APLICACIÓN DE LA NORMATIVA SOBRE OPERACIONES VINCULADAS

Una vez considerada válida la interposición de sociedades o, la existencia de **simulación relativa**, se debe establecer una serie de criterios reguladores cuya finalidad sea combatir los abusos anteriormente mencionados.

En tanto en cuanto, la sociedad disponga de una estructura real se debe aplicarse el artículo 18 de la LIS 2014, donde se regula las operaciones vinculadas.

Un régimen nacido a fin de regular las constantes disminuciones de valor de ciertas operaciones, a causa de la relación existente entre las partes, generalmente familiar o, empresarial.

Por ello, en el mismo artículo se manifiesta que “las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia”.³⁸

En relación con el objeto de estudio, se debe enfocar con especial atención la relación entre el socio profesional y la sociedad profesional, tal y como se expone en el apartado 2 de la misma ley. Ambos se consideran personas o entidades vinculadas, hecho que les hace ser susceptibles de ser investigados en cualquier momento por parte de la Administración.

El proceso de ejecución de la Administración es la regularización de las retribuciones que declara percibir el socio persona física de la sociedad profesional, en vista de que éstas no están estimadas a valor de mercado. La corrección de dicha infravaloración provoca una mayor tributación en el IRPF por parte del socio, por ello se considera una de las respuestas más utilizadas frente a la problemática ocasionada ante la interposición de sociedades profesionales.

Antes de proceder a la regularización, la Administración debe comprobar si el valor convenido coincide con el valor de mercado, tal como manifiesta el mismo artículo nombrado anteriormente. Por ende, en el mismo expone los requisitos que se debe cumplir, tales como,

“a) Que más del 75 por ciento de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.

b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de sus servicios.

c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:

1.º Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

³⁸ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. «BOE» núm. 288, de 28/11/2014. Páginas de 29 a 34.

2.º No sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples.”³⁹

Cabe destacar que reiteradas ocasiones, el socio profesional se ciñe a imputarse el mínimo el 75% de los ingresos, el denominado **puerto seguro**, con el objetivo de prevenir y tener un argumento de defensa ante una posible inspección por parte de la Administración. No obstante, aún y cumpliendo dicho requisito, se deberá probar que las retribuciones están a valor de mercado.

6.2.1. REGULARIZACIÓN FRENTE LAS OPERACIONES VINCULADAS

Con el objetivo de dar realidad al mecanismo de regularización, se expone un supuesto en el que el valor acordado entre el abogado y su sociedad es significativamente inferior a los honorarios facturados por ésta a los clientes finales. Además, no se procede a aplicar el puerto seguro. No obstante, la sociedad interpuesta cumple con estructura real y, por lo tanto, la regularización practicada debe realizarse mediante el régimen de operaciones vinculadas (véase en la ilustración 9).

La regularización por dicho régimen sería:

1. Aumento de los ingresos de la actividad del socio profesional.
2. Los gastos personales del socio profesional son deducibles para la sociedad, pero constituyen una retribución en especie de sus honorarios.
3. Base imponible de la sociedad será prácticamente nula.
4. Aplicación del régimen sancionador específico previsto en el artículo 18 apartado 13 de la LIS 2014 y, en su defecto, el régimen general del artículo 191 apartado 1 de la LGT.



*Ilustración 9: Regularización mediante operaciones vinculadas.
Elaboración propia.*

³⁹ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. «BOE» núm. 288, de 28/11/2014. Página 31.

7. EJEMPLOS PRÁCTICOS FRENTE AL USO DE LAS SOCIEDADES INTERPUESTAS

En el presente epígrafe se muestran diferentes escenarios relacionados con el uso de las sociedades interpuestas como mecanismo de fraude. La finalidad es poder comprobar de forma numérica, las divergencias que pueden ocasionar el uso de las diferentes estructuras.

Por consiguiente, se presentan diferentes escenarios, desde la prestación de servicios profesionales mediante una sociedad interpuesta junto con los diferentes riesgos que puede derivar, hasta la prestación de servicios mediante la interposición lícita.

En el primer supuesto (véase en la gráfica 1), se diferencian tres figuras básicas; la sociedad A, la sociedad interpuesta y, el socio. El propósito de dicha estructura es demostrar los beneficios fiscales ilícitos que se consiguen mediante el uso fraudulento de las sociedades interpuestas.



Gráfica 1: Supuesto 1, con interposición de sociedades.
Elaboración propia.

La operativa radica en la diferencia de precios establecidos entre ambas sociedades, cuya finalidad es; disminuir el tipo marginal aplicable, diferir la tributación y, disminuir el ingreso de las retenciones debidas.

El socio profesional, quien posee un elevado porcentaje de participación de la sociedad interpuesta, factura sus trabajos prestados a la entidad interpuesta por un importe inferior al correspondiente, concretamente de 50.000€. En consecuencia, él debe integrar dicha

cantidad como Rendimientos de Actividades Económicas (*en adelante, RAE*) en su renta para su posterior tributación.

Los servicios prestados se producen efectivamente en la Sociedad A, considerando la interpuesta como mero tramitador, afirmando así, la carencia de medios materiales y personales de la misma. Además, en múltiples ocasiones, ambas sociedades firman un contrato en el cual se establece como requisito indispensable la participación personal y directa de socio profesional en los servicios prestados.

La sociedad interpuesta factura por un importe mayor la misma prestación de servicios del socio profesional a la Sociedad A, concretamente por 300.000€. Asimismo, la diferencia de precios entre ambas transacciones concluye con un beneficio de 250.000€.

Por dicha cantidad, se liquida una cuota de IS de 62.500€, tributando al tipo impositivo del 25%. No obstante, los rendimientos del socio se rigen según la tabla de retenciones a cuenta de IRPF, proporcionadas por la Administración. Cuanto menor sea la cantidad que imputar, inferior será el tipo marginal impositivo aplicado.

En la presente estructura no hay que olvidar el remansamiento de beneficio como factor de riesgo, un aspecto remarcado en múltiples ocasiones por la Agencia Tributaria, manifestado como “el riesgo derivado de ostentar la titularidad de activos y patrimonios de uso personal a través de estructuras societarias”.⁴⁰ Es preciso señalar que, posteriormente de haber liquidado los impuestos correspondientes de la sociedad interpuesta, queda un total de 187.500€ remansados hasta el proceso de reparto.

En definitiva, la tributación total del socio y la sociedad interpuesta asciende a un total de 77.011,25€, junto con la cantidad remansada en sede de la interpuesta.

Con la finalidad de profundizar el impacto que genera el remansamiento de beneficios como factor de riesgo, en el segundo supuesto (*véase en la gráfica 2*), se establece la misma estructura expuesta anteriormente, pero se incluyen gastos no afectos a la actividad de la sociedad, generalmente derivados del socio profesional.

El propósito de este análisis es observar la variación fiscal que se produce ante dichos gastos, cuya finalidad es reducir la cuantía de los beneficios por los cuales se deberá tributar en el IS.

⁴⁰ Agencia Tributaria. (2019, 25 febrero). Nota de la Agencia Tributaria sobre Interposición de Sociedades por Personas Físicas.

Respecto al ejemplo, se reduce el beneficio de la interpuesta en 80.000 €, en concepto de gastos no afectos. Por consiguiente, la cuota del IS desciende a 42.500€. A su misma vez, dicha reducción produce automáticamente una reducción de la tributación total, descendiendo a un total de 57.011,28 €.

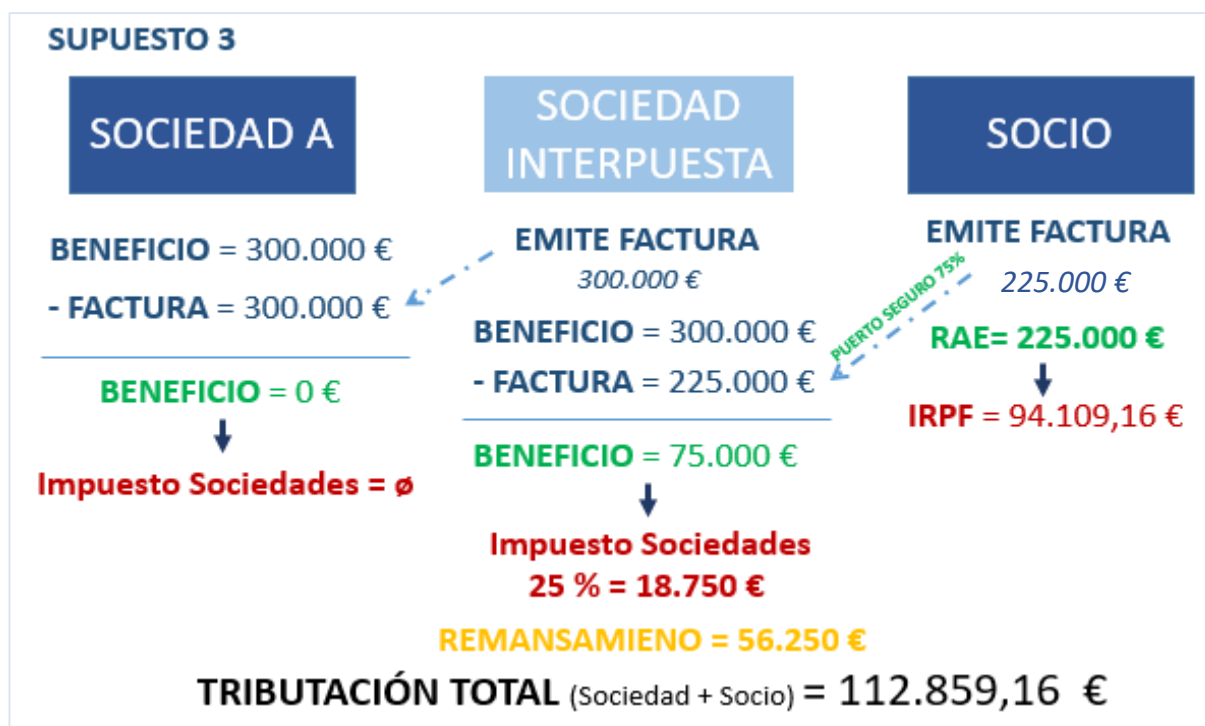


Gráfica 2: Supuesto 2, con interposición de sociedades.
Elaboración propia.

El tercer supuesto (véase en la gráfica 3) se establecen los mismos componentes que en los ejemplos anteriores. La diferencia se establece en la licitud de éste, debido al cumplimiento de los requisitos establecido en la ley por parte del profesional en la prestación de los servicios.

En este caso, la sociedad interpuesta durante todo el ejercicio consigue unos ingresos brutos de 300.000€. Con el fin de ser considerado un “ente transparente” se prevé aplicar el denominado puerto seguro, analizado con anterioridad, que permite al socio profesional verificar que su remuneración está valorada correctamente como operación vinculada.

Esto sucede cuando se imputa como mínimo el 75% de los beneficios de la sociedad al socio profesional, y ésta, cuenta con los medios materiales y humanos suficientes para el desarrollo de la actividad. Además, todas las operaciones entre las diferentes figuras del supuesto deberán estar valoradas mediante los requisitos establecidos en el artículo 18 del IS.



Gráfica 3: Supuesto 3, con interposición de sociedades.
Elaboración propia.

Por consiguiente, el socio profesional emite una factura por dichos trabajos de 225.000€ a la sociedad, atribuyéndose así el mínimo establecido. Éste, deberá imputarse dicho ingreso como RAE y tributar por IRPF. El efecto que provocará sobre el mismo es la subida del tipo impositivo marginal, debido a que la cuota se calculará a partir de un rendimiento más elevado, concretamente sobre 225.000€.

Por el contrario, la sociedad, tendrá un beneficio inferior respecto al caso anterior y, seguirá tributando por el mismo tipo impositivo del 25%. No obstante, la sociedad seguirá con la posesión de un beneficio remansado en la misma, cuya cantidad asciende a 56.250€.

En definitiva, la tributación total del socio y la sociedad interpuesta asciende a un total de 112.859,16€.

En el cuarto supuesto (véase en la gráfica 4) se observa únicamente dos figuras; el socio profesional, prestador de los servicios, y la sociedad A que percibe los mismos.

El socio profesional presta los servicios a la Sociedad A y por ello, emite una factura por un importe de 300.000€, que, a su vez, deberá de imputar como REA.



Gráfica 4: Supuesto 4, sin sociedad interpuesta.
Elaboración propia.

La imputación total por parte del socio es la diferencia principal de este supuesto. Por consiguiente, el tipo marginal medio aplicado y la cuota a liquidar del IRPF será mayor. En definitiva, la tributación total del socio asciende a un total de 130.109,05€.

Para concluir este apartado, se procede a realizar un cuadro resumen con toda la información relevante sobre los diferentes supuestos establecidos.

SUPUESTO 1	Presenta sociedad interpuesta, sin medios material ni humanos, carece de causa y estructura.
SUPUESTO 2	Presenta sociedad interpuesta, sin medios material ni humanos, carece causa y estructura. Utiliza los beneficios remansados para incluir gastos no afectos a la actividad.
SUPUESTO 3	Presenta sociedad interpuesta con medios necesarios, bajo los criterios del régimen de operaciones vinculadas.
SUPUESTO 4	Profesional presta servicios a sociedad como rendimientos de actividades económicas.

Tabla 3: Resumen de los diferentes supuestos.
Elaboración propia.

En la tabla se establecen todos los factores tratados en cada uno de los supuestos, con el propósito de realizar una comparativa de la carga fiscal.

En primer lugar, se puede apreciar la diferencia de carga fiscal entre los supuestos 1 y 2 en comparación con los supuestos 3 y 4. Dicha desigualdad, se vincula directamente con el beneficio de la sociedad interpuesta, ya que independientemente del importe, siempre tributará por el mismo tipo de gravamen. Por el contrario, en los supuestos 3 y 4, como no se

utiliza la sociedad interpuesta o el beneficio en la misma es mínimo, la cantidad a la que se aplica dicho tipo fijo de gravamen es más bajo.

En segundo lugar, hay que tener en cuenta la variación que se puede originar con la inclusión de gastos no afectos a la actividad en los supuestos con sociedad interpuesta sin causa ni estructura. Dicha variación se contempla entre el supuesto 1 y 2, cuya diferencia en la cuota asciende a 20.000€, por la inclusión de un total de 80.000€.

Ambos factores, estimulan el uso de las sociedades interpuestas. Tal y como se muestra, la tributación total máxima a la que se asciende en el caso de uso de sociedades interpuestas, es de 77.011,25€. No obstante, no hay que olvidar que ambas estructuras se consideran no válidas a juicio de la Administración, pero eso, no quita la tensión y motivación de los contribuyentes por realizar dichas estructuras

N.º SUPUESTO	1	2	3	4
BENEFICIO SOC INTERPUESTA	250.000€	170.000€	75.000€	0
CUOTA IS	62.500€	42.500€	18.750€	0
TIPO % IS	25%	25%	25%	25%
REMANSAMIENTO	187.000 €	127.500€	56.250€	
REA SOCIO PROFESIONAL	50.000 €	50.000€	225.000€	300.000€
CUOTA IRPF	14.511,28€	14.511,28€	94.109,16€	130.109,05€
TIPO % IRPF	≈ 29%	≈ 29%	≈ 42%	≈ 44%
TRIBUTACIÓN TOTAL	77.011,25	57.011,28	112.859,16	130.109,05

Tabla 4: Información comparativa de los supuestos analizados.
Elaboración propia.

En los supuestos 3 y 4, los RAE ascienden de manera significativa, ya sea debido a que se imputa la totalidad de beneficios al socio profesional o por la aplicación del puerto seguro. En ambos casos, el tipo medio marginal asciende alrededor de un 40% y, en consecuencia, la cuota total del IRPF.

8. CONCLUSIONES

Actualmente aún no hay un posicionamiento claro y determinado por parte de la Administración ante este tipo de sociedades. Sin embargo, se debería remarcar ciertos aspectos relevantes descritos en el objeto del presente estudio.

Desde un primer momento, la interposición de sociedades entre el socio y la sociedad del profesional para la prestación de servicios, se ha contemplado como una estructura totalmente lícita respaldada por la economía de opción.

En ese sentido, la economía de opción es un instrumento de elección legítimo e indispensable del que debe disponer el contribuyente en todo momento. No se debe olvidar que, la ilegalidad de la opción, no se relaciona directamente con el beneficio tributario obtenido. No obstante, se considera ilícita la opción cuando, la única finalidad real y coherente del negocio sea conseguir la mayor ventaja fiscal, sin poder amparar mediante causa válida el mismo.

Por lo tanto, la facultad de probar el fundamento del negocio debe ser crucial ante la aplicación de un tratamiento fiscal beneficioso. En ningún caso, la Administración, trata de ofrecer la posibilidad de elección al contribuyente y, posteriormente, tratar de fraudulenta la misma, debido a que causaría ambigüedad en la norma. Por ende, se debería de establecer correctamente el límite entre el uso y el abuso de la opción.

El segundo aspecto a destacar del estudio se relaciona con los motivos por los cuales la Administración verifica la existencia de simulación en la interposición. Es importante afirmar que no se ha determinado un posicionamiento concreto por parte de la misma, sin embargo, tampoco se establece un mínimo de motivos por los cuales se califique la existencia de simulación. No obstante, si se ha podido establecer un listado con los argumentos utilizados por parte de la Administración, facilitando así, la comprensión de los criterios de ejecución ante dichas estructuras.

Cabe destacar que, la importancia se centra, en todo momento, en distinguir entre la interposición ficticia y la real, es decir, buscar la causa principal del negocio.

Si tras analizar la existencia de indicadores de simulación se determina que el principal objetivo del contribuyente es, eludir la mayor parte de carga fiscal posible mediante la creación de un sistema anómalo sin causa cierta, se procede a verificar la existencia de simulación absoluta. Por el contrario, no se le otorga el mismo trato si el propósito es conseguir el mayor beneficio fiscal posible mediante el uso de una estructura que dispone de sustancia económica real. Éstas se consideran válidas y, se califican de simulación relativa.

Además, se debe destacar la habilidad por parte del contribuyente en difuminar las sociedades sin causa cierta, hecho que dificulta a la Administración establecer unas pautas claras sobre la identificación de las mismas, debido a la diversidad de casuísticas a las que se enfrenta. Por ello, en un primer momento, la Administración suele calificar dichas estructuras de simulación absoluta, recayendo en el contribuyente la responsabilidad de demostrar la veracidad de la estructura, a causa de la desconfianza con la que observa las mismas.

Asimismo, en los últimos años, los cambios tecnológicos han tenido un fuerte impacto ante la constitución de sociedades, en relación con los medios materiales y humanos necesarios, considerados como un indicio transcendente en el proceso de Inspección. Dichos cambios, han potenciado la pérdida de valor de la disposición de grandes infraestructuras en la realización de actividades empresariales, debido a que no se deriva de precepto alguno que, ciertas prestaciones de servicios, precisen disponer de grandes medios, pudiendo actuar únicamente con el conocimiento y actividad aportada por la persona que los realiza.

Consecuentemente, la Administración se enfrenta a diferentes escenarios, motivo que, aumenta la dificultad del establecimiento claro y conciso sobre las pautas de actuación. No obstante, en la actualidad, es viable realizar la actividad económica mediante elementos informáticos, bases de datos y archivos, de manera que, el profesional que actúe por cuenta propia, puede constituir una sociedad mercantil sin que exista simulación en la actuación del mismo.

En cuanto a la validez de la interposición, se puede determinar que la Administración permite realizar la prestación de servicios profesionales por medio de una sociedad, sin embargo, da especial transcendencia a la sujeción de todas las operaciones bajo el régimen de operaciones vinculadas, además de, cumplir con todas las otras obligaciones tributarias originadas de la misma.

Tras el análisis cuantificativo de los diferentes supuestos presentados en el objeto de estudio, se comprende la motivación por parte del contribuyente ante la interposición de sociedades en la actividad empresarial. Se destaca que la diferencia entre los supuestos lícitos e ilícitos es relevante, sin embargo, los beneficios fiscales obtenidos a partir de una estructura válida son considerables, además de, las ventajas atribuidas de establecerse como persona jurídica.

En consecuencia, se puede afirmar la validez de la interposición de sociedades en la prestación de servicios profesionales, no obstante, se debe regularizar correctamente cualquier tipo de operación entre las partes vinculadas, a fin de ceñirse a la normativa prevista ante estos casos. De esta manera, la Administración no podrá tratar dicha estructura de simulación. Se debe añadir que, el contribuyente, debe de establecer unas bases mínimas en la entidad interpuesta, a fin de demostrar la realidad de la misma.

Añadir que, la validez de la interposición no se debe relacionar directamente con la posibilidad de remansar ilimitadamente beneficios en la misma. La Administración cataloga el remansamiento de beneficios como factor de riesgo, debido a las elevadas cantidades que pueden ampararse bajo la entidad. Por ello, se considera totalmente lícito las regularizaciones que aplica la misma ante dichas operaciones, remarcando la claridad que se debe de mostrar entre el patrimonio del socio y, la sociedad.

Se destaca que, en muchas ocasiones, el socio profesional pone a su disposición inmovilizado, titularidad de la sociedad, sin regularizar la cesión de uso o, el arrendamiento del mismo. Dichas actuaciones son perseguidas por la Administración y, son reconducidas mediante la correcta valoración o, mediante un contrato.

En conclusión, se verifica las elevadas problemáticas a las que se enfrenta la Administración frente a la interposición de sociedades. Ésta, debe enfocar especial atención, debido a las significativas ventajas fiscales que pueden originar. Por ende, se debería de poder instaurar un sistema de control para que, tanto el obligado tributario como la Administración, tuviesen la opción de regularizar y examinar las operaciones, a fin de ser consideradas válidas y respetar la verdadera naturaleza de cada operación.

9. BIBLIOGRAFÍA

AGENCIA TRIBUTARIA (2019, 25 febrero). Nota de la Agencia Tributaria sobre Interposición de Sociedades por Personas Físicas. Recuperado 8 marzo, 2019, de https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Criterios_generales/Sociedad_Interpuesta.pdf

ALONSO GONZÁLEZ, L.M (2016). Sociedades Profesionales Interpuestas. Problemática Fiscal y Penal. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, SA.

AUDIENCIA NACIONAL, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª (2018, 22 noviembre). Sentencia de 22 noviembre de 2018. Recuperado 25 abril, 2019, de <http://cissfiscal.ciss.es>

AUDIENCIA NACIONAL, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª (2012, 26 marzo). Sentencia de 26 marzo de 2012. Recuperado 25 abril, 2019, de <http://cissfiscal.ciss.es>.

AUDIENCIA NACIONAL, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª (2012, 18 abril). Sentencia de 18 abril de 2012. Recuperado 25 abril, 2019, de <http://cissfiscal.ciss.es>.

AUDIENCIA PROVINCIAL DE BARCELONA, Sección 15 (2011, 21 junio). Sentencia Civil Nº 271/2011, de 21 de junio de 2011. Recuperado 10 abril, 2019, de <https://www.iberley.es/jurisprudencia/sentencia-civil-n-271-2011-ap-barcelona-sec-15-rec-16-2011-21-06-2011-1561111>

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO 303, 12 de diciembre de 2002, Sección 1 Páginas de 44622 a 44662. Recuperado 3 marzo, 2019, de <https://www.boe.es/boe/dias/2002/12/19/pdfs/A44622-44662.pdf>

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. (2017, 5 diciembre). Resolución Vinculante de DGT, V3158-17, de 05 de diciembre de 2017. Recuperado 5 abril, 2019, de <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v3158-17-05-12-2017-1473720>

DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A (2019, abril 29) Comentarís sobre la Nota de l'AEAT de febrer de 2019 sobre la interposició de societats per persones físiques. Barcelona: Associació Espanyola d'Assessors Fiscals.

EDICIONES EL PAÍS, CASTELLANO, F., PEREIRA, J., & ANTÓN, J. (1979, 4 febrero). El régimen de transparencia fiscal. Recuperado 26 marzo, 2019, de https://elpais.com/diario/1979/02/04/economia/286930811_850215.html

EDICIONES EL PAÍS, GÁLVEZ, J.F., (2003, 2 marzo). Desaparición del régimen de transparencia fiscal. Recuperado 4 marzo, 2019, de https://elpais.com/diario/2003/03/02/negocio/1046612482_850215.html

IBÁÑEZ CASADO, J. (2019). Análisis de la reforma del Impuesto sobre Sociedades. Anales de estudios económicos y empresariales, ISSN 0213-7569, Nº 11, 199, páginas 259-282.

LARRAZ, J. (1952). Metodología aplicativa del Derecho Tributario. Madrid, España: Revista de Derecho Privado.

LEY 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. «BOE» núm. 288, de 28/11/2014.

LEY 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. «BOE» núm. 310, de 28 de diciembre de 1995, páginas 37072 a 37128 (57 páginas)

LEY 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. «BOE» núm. 217, de 11 de septiembre de 1978, página 21191 a 21199 (9 páginas)

LEY 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes. «BOE» núm. 303, de 19 de diciembre de 2002, páginas 44622 a 44662 (41 páginas)

LEY 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. «BOE» núm. 302, de 18/12/2003.

LEY 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. «BOE» núm. 312, de 30 de diciembre de 1978, páginas 29429 a 29437 (9 páginas.)

LLUIS Y NAVAS, J (s.f) El Abuso de Derecho según la Doctrina y la Jurisprudencia.

PONCE DE LEÓN, R (2019, 28 febrero). La Agencia Tributaria aclara que hacer con una sociedad instrumental para no acabar como Màxim Huerta. Recuperado 26 abril, 2019, de https://www.eldiario.es/economia/Agencia-Tributaria_0_872813174.html

POZO VILLANUEVA, J.C. (1994-1995) Aproximación a la reforma del Impuesto sobre Sociedades. Extremadura, España: Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura. Recuperado 5 de abril, 2019, de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=119337>

SUBDIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS SOBRE LAS PERSONAS JURÍDICAS (2015, 4 septiembre). Resolución Vinculante de DGT, V2582-15, 04 de septiembre de 2015. Recuperado 1 marzo, 2019, de <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v2582-15-04-09-2015-1429091>

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID. Sala de lo Contencioso, Sección 5ª (2017, 16 mayo). Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 16 de mayo de 2017. Recuperado 5 abril, 2019, de <http://cadenaser00.epimg.net/descargables/2018/06/13/e36ce47b277d4a2f15386516c828c50b.pdf>

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID. Sala de lo Contencioso, Sección 5ª (2018, 31 octubre). Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia de Madrid, de 31 de octubre de 2018. Recuperado 10 abril, 2019, de <http://www.poderjudicial.es/search/documento/TS/8598953/irpf%7Cimpuesto%20sobre%20la%20renta%20de%20las%20personas%20fisicas/20181220>

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª (2014, 29 diciembre). Sentencia del Tribunal Supremo, de 29 diciembre 2014. Recuperado 09 de abril, 2019, de <http://cissfiscal.ciss.es>

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª (2015, 29 enero). Sentencia del Tribunal Supremo, de 29 enero 2015. Recuperado 10 de abril, 2019, de <http://cissfiscal.ciss.es>

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MURCIA. Sala de lo Contencioso, Sección 2ª (2015, 26 enero) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, de 26 enero de 2015. Recuperado 11 de abril, 2019, de <http://cissfiscal.ciss.es>

TRIBUNAL SUPREMO. Sala Primera, de lo Civil (1984, 28 mayo). Sentencia del Tribunal supremo de 28 de mayo de 1984. Recuperado 15 marzo, 2019, de <http://www.poderjudicial.es/search/doAction?action=contentpdf&databasematch=TS&reference=4408154&links=velo&optimize=19960113&publicinterface=true>

TRIBUNAL SUPREMO. Sala Primera, de lo Civil (1987, 13 octubre). Sentencia del Tribunal Supremo de 13 octubre de 1987. Recuperado 4 marzo, 2019, de <https://supremo.vlex.es/vid/-77067022>

TRIBUNAL SUPREMO. Sala Primera, de lo Civil (2006, 29 junio). Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de junio de 2006. Recuperado 15 marzo, 2019, de <https://www.iberley.es/jurisprudencia/sentencia-civil-n-665-2006-ts-sala-civil-sec-1-rec-4465-1999-29-06-2006-4072611>

TRIBUNAL SUPREMO. Sala Primera, de lo Civil. (2012, 4 abril). Sentencia del Tribunal Supremo de 04 de abril de 2012. Recuperado 5 abril, 2019, de <https://supremo.vlex.es/vid/365388842>

TRIBUNAL SUPREMO. Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo. (2016, 4 octubre). Sentencia del Tribunal Supremo 2145/2016, 4 de octubre de 2016. Recuperado 10 marzo, 2019, de <https://supremo.vlex.es/vid/651139945>

WOLTERS KLUWER. (s.f.). Transparencia fiscal. Recuperado 5 marzo, 2019, de http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEA MtMSbF1jTAAASNTC0NLtbLUouLM_DxbIwMDS0NDQ3OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAA QR0WjUAAAA=WKE

